

Kanunilik İlkesi Kapsamında Ek Mali Yükümlülüklerin Değerlendirilmesi

Evaluation of Additional Fiscal Liabilities under The Principle of Legality

Öz

Vergilerin kanuniliği ilkesi kapsamında vergilendirme yetkisi yasama organına aittir. Vergiler konulurken, değiştirilirken ve kaldırılırken kanuna dayalı olarak yapılması gerekmektedir. Ancak ekonomik ve sosyal birtakım nedenlerden dolayı bazı alanlarda vergilendirme yetkisi yürütme organına devredilebilmektedir. Bu alanlardan birisi dış ticaret alanıdır. Dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi amacıyla vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülük koyma yetkisi Anayasa 167. madde kapsamında yürütme organına devredilmiştir. Ek mali yükümlülüklerin yürütme organı tarafından konulup kaldırılması, vergilemenin kanunilik ilkesine aykırılık oluşturup oluşturmadığı sorusunu akla getirmektedir. Buradan hareketle çalışmanın amacı dış ticaret işlemleri üzerinden alınan ek mali yükümlülüklerin anayasada yer alan kanunilik ilkesi kapsamında değerlendirilmesidir. Bu açıdan bakıldığında gerek Anayasa Mahkemesi kararları gerekse dış ticaretin sahip olduğu nitelikler açısından ek mali yükümlülük koyma yetkisinin yürütme organına devri vergilemenin kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır.

Abstract

Within the scope of the principle of legality of taxes, the taxation authority belongs to the legislature. When levying, changing and removing taxes, it must be done on the basis of the law. However, due to a number of economic and social reasons, the taxation authority can be transferred to the executive body in some areas. One of these areas is the foreign trade area. In order to regulate foreign trade for the benefit of the country's economy, the authority to impose additional fiscal liabilities other than taxes and similar fiscal liabilities has been transferred to the executive body within the scope of Article 167 of the Constitution. The imposition and removal of additional fiscal liabilities by the executive body raises the question of whether taxation constitutes a violation of the principle of legality. From this point of view, the aim of the study is to evaluate the additional fiscal liabilities taken over foreign trade transactions within the scope of the principle of legality in the constitution. From this point of view, the transfer of the authority to impose additional fiscal liabilities to the executive body, in terms of both the decisions of the Constitutional Court and the qualifications of foreign trade, does not violate the principle of legality of taxation.

Giriş

Tarih boyunca içinde bulunulan koşullar çerçevesinde devletlere çeşitli fonksiyonlar yüklenmiştir. Devletler bu fonksiyonları yerine getirebilmek için de birtakım harcamalar yapmak durumundadır. Kamu harcamaları olarak adlandırılan bu harcamaların hangi kaynaklarla finanse edileceği konusu da zamanla artan harcamalar nedeniyle önem kazanmıştır. Devletler kamu harcamalarının finansmanı için temel olarak vergilere başvurmaktadır. Vergilerin alınma amaçlarına bakıldığında ise geleneksel olarak kamu harcamalarının finansmanı için alınmasının yanında, zamanla ekonomik ve sosyal birtakım amaçlar için de alınmaya başlanmıştır. Bu nedenle devletler vergilendirme yoluyla amaçladığı fonksiyonları yerine getirirken, vergilendirme ile ilgili birtakım kurallara uymak durumundadır. Vergilemeden beklenen amaçlara maksimum şekilde ulaşılabilmesi için vergilerin toplum tarafından kabul görüp vergiye uyumun sağlanması önem arz etmektedir. Vergilerin toplum tarafından genel kabul görmesi ise ancak vergilendirme ilkeleriyle uyumlu olmasına bağlıdır. Vergilendirmeye ilişkin bu ilkeler ise günümüzde anayasal kurallar ile belirlenmekte ve güvence altına alınmaktadır.

Göksel Karaş

Arş. Gör. Dr., Kütahya Dumlupınar
Üniversitesi, Kütahya, Türkiye
goksel.karas@dpu.edu.tr,
Orcid No: <https://orcid.org/0000-0003-4091-1258>

Article Type / Makale Türü

Research Article / Araştırma Makalesi

Anahtar Kelimeler

Kanunilik İlkesi, Ek Mali Yükümlülük,
Vergilendirme Yetkisi

Keywords

Principle of The Legality, Additional Fiscal
Liability, Taxation Authority.

JEL Codes: F13, H20, K34

Submitted: 14 / 04 / 2022

Accepted: 27 / 05 / 2022

Devletler, zaman zaman vergilendirme ile ilgili yetkilerini kullanırken kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunabilmektedir. İşte bu noktada, devletlerin vergileme konusunda keyfi davranışlarının önüne geçilmesi amacıyla anayasal birtakım ilkeler geliştirilmiştir. Bu ilkeler içerisinde şüphesiz en önemlisi vergilemenin kanunilik ilkesidir. Kanunilik ilkesi gereği vergiler yalnızca kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Ancak ekonomik ve sosyal birtakım nedenlerden dolayı yasama organı tarafından vergilendirme yetkisi yürütme organına devredilebilmektedir. Yetki devriyle ilgili önemli alanlardan birisi dış ticaret alanıdır¹. Dış ticaretin özelliği gereği dinamik bir yapıya sahip olması, bu alandaki düzenlemelerin gecikmeksizin yapılması önem arz etmektedir. Bu noktada Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası'nda yer alan 167. maddenin ikinci fıkrasında dış ticaretle ilgili olarak düzenleme yapma ve dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koyma ve kaldırmayla ilgili yürütme organına yetkinin verilebileceği hükmü yer almaktadır. İlgili hüküm doğrultusunda da 2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun 02/02/1984 tarihinde çıkarılmıştır.

Buradan hareketle Anayasa'da yer alan ilgili hüküm ve 2976 sayılı kanun ile dış ticaret alanında ek mali yükümlülüklerle ilgili düzenleme yetkisinin yürütme organına devrinin vergileme ilkelerinden kanunilik ilkesine aykırılık oluşturup oluşturmadığı hususu tartışmalı bir konuma gelmiştir. Bu durum çalışmanın ortaya çıkış amacını oluşturmaktadır. Yani çalışma kapsamında ek mali yükümlülüklerin hukuki niteliklerinin belirlenmesi ve anayasada yer alan kanunilik ilkesi kapsamında değerlendirilerek literatürde yer alan tartışmalara açıklık getirilmesi amaçlanmaktadır. Bu durumla ilgili olarak literatürde kanunilik ilkesine aykırılık oluşturduğu ve oluşturmadığı yönünde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Aynı zamanda ilgili durumla alakalı olarak da Anayasa Mahkemesi'ne kanunilik ilkesine aykırılık iddiası nedeniyle iptal istemiyle başvurular da bulunmaktadır. Anayasa Mahkemesi ise ilgili başvurular hakkında dış ticarete ek mali yükümlülük koyma yetkisinin yürütme organına bırakılmasının kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmadığı ve ek mali yükümlülüklerin vergi ve benzeri yükümlülüklerden farklı bir niteliğe sahip olduğu gerekçesiyle ret kararı vermiştir.

Bu açıdan bakıldığında çalışma kapsamında öncelikle vergi ve vergileme ilkeleri kavramına değinilmekte, ardından vergilemede kanunilik ilkesi ve ek mali yükümlülük kavramları açıklanarak gerek literatürde yer alan çalışmalar gerekse de Anayasa Mahkemesi kararları ışığında ek mali yükümlülüklerin kanunilik ilkesi kapsamında değerlendirilmesine yer verilmektedir.

1. Vergi Kavramı ve Vergileme İlkeleri

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle vergi kavramına değinilmektedir. Ardından vergileme ilkelerinin tanımı yapılarak genel kabul görmüş vergileme ilkeleri hakkında bilgi verilmektedir.

1.1. Vergi Kavramı

Devletler, ülkelerin içinde bulunduğu koşullar, uluslararası gelişmeler, toplumsal ihtiyaçlar ve toplum tercihleri doğrultusunda ortaya çıkan ve anayasa tarafından sınırları çizilen birtakım fonksiyonlara sahiptir. Bu fonksiyonların yerine getirilmesinde anayasal sınırlar içerisinde başvurduğu ve değerlendirdiği çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirleri kullanmaktadır. Bu gelirlere kamu gelirleri adı verilmektedir (Akdoğan, 2011: 103). Çeşitli şekillerde ve çeşitli kaynaklardan sağlanan kamu gelirleri içerisinde en önemli kaynak vergilerdir. Devletlerin tarih boyunca üstlendiği mali ve mali olmayan fonksiyonların yerine getirilmesinde ihtiyaç duyulan finansman kaynağı olarak temel araç vergiler olmuştur. Bu açıdan bakıldığında vergiler, gerek geçmişte gerekse modern devletin en önemli finansman kaynakları arasında yer almaktadır (Şen ve Sağbaşı, 2016: 1-2).

Vergi kavramına bakıldığında "Devletin ve/veya devletten vergilendirme yetkisi almış kamu tüzel kişilerinin, sahip oldukları mali ve mali olmayan fonksiyonları yerine getirmek amacıyla gerçek ve tüzel kişilerden (hatta tüzel kişiliği olmayan bazı kurum ve kuruluşlardan) yasal esaslara uymak kaydıyla egemenlik gücüne dayanarak, zorla, karşılıksız ve nakdi olarak aldığı parasal

¹ Vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından devriyle ilgili diğer alanlar ise mahalli idarelere sağlanan yetki devri, uluslararası anlaşmalar kapsamında yetki devri ve yürütme organına verilen olağanüstü hallerde değişiklik yapma yetkisi, matrah ve oranlarda değişiklik yapma yetkisi, vergi ödeme sürelerinde değişiklik yapma yetkisi ile vergi muafık ve istisnalarda değişiklik yapma yetkisidir.

değerler” şeklinde tanımlanmaktadır (Nadaroğlu, 1992: 222; Akdoğan, 2011: 122; Şen ve Sağbaş, 2016: 1-2). Tanımdan hareketle verginin, devletler tarafından kişilerden özel bir karşılık sunulmaksızın, genel olarak kamu hizmetlerden yararlanma karşılığında egemenlik gücüne dayanılarak alınan parasal değerler olduğu söylenebilir. Aynı zamanda vergiler alınırken yasal esaslara uyulması gerekmektedir. Yasal esaslar ise anayasa tarafından belirtilen hükümlerdir. Anayasada belirtilen hükümlere göre verginin mali, hukuki, sosyal, siyasi ve iktisadi temellere dayandığı görülmektedir (Akdoğan, 2011: 119). Verginin, devletin üstlenmiş olduğu fonksiyonların yerine getirilmesi için yapılan harcamalar nedeniyle gereken finansmanın sağlanması amacıyla alınması mali temelini, vergiler alınırken yasal esaslar çerçevesinde hareket edilmek zorunda olunması verginin hukuki temelini, vergi yükünün toplum içerisinde adil ve dengeli dağıtımının sağlanması verginin sosyal temelini, vergilerin devletlerin birtakım siyasi amaçlara ulaşmak için birer araç olarak kullanılması siyasi temelini ve vergilerin kişilerin ödeme güçlerine göre makroekonomik hedeflere ulaşmak için bir araç olarak kullanılması ise iktisadi temelini ifade etmektedir.

1.2. Vergileme İlkeleri

Vergilerin gerek kapsamı gerekse yapılarının belirlenmesi açısından uyulması gereken normlara vergileme ilkeleri adı verilmektedir (Turhan, 1993: 190). Devletlerin üstlenmiş olduğu fonksiyonların yerine getirilmesi amacıyla gerçekleştirilecek olan harcamaların finansmanında en önemli paya sahip olan vergilerin, kendisinden beklenen bu hedeflere hangi ölçüde uyumlu olduğu sorusundan hareketle vergileme ilkeleri ortaya çıkmıştır. Bir verginin ve vergi sisteminin uygulamasında toplum tarafından kabul edilebilir olması ancak genel kabul görmüş vergileme ilkelerini içermesi ile mümkün olmaktadır. Vergileme ilkeleri her ne kadar ülkeden ülkeye hatta aynı ülke içerisinde zamandan zamana farklılık gösterse de birtakım vergileme ilkeleri toplum tarafından benimsenmiştir (Uluatam, 2012: 321).

Vergileme ilkeleri bir vergi uygulamasının gerek mevzuat gerekse uygulama açısından etkin bir şekilde yürütülebilmesi açısından geliştirilmiştir (Akdoğan, 2011: 202). Ancak bu durum olandan çok olması gerekeni amaçlayan normatif nitelikte bir gelişimdir (Turhan, 1993: 190). Eski zamanlarda vergilemeden sadece mali amaç kapsamında kamu harcamalarının finanse edilmesi beklenirken, zamanla ekonomik ve sosyal hayatta yaşanan gelişmelerle birlikte kaynak dağılımında etkinlik, gelir dağılımında adalet, ekonomik büyüme ve kalkınma gibi amaçlara ulaşılması noktasında da beklentiler ortaya çıkmıştır. İşte bu noktada hedeflenen amaçlara ulaşmada vergilerin ve vergi sistemlerinin sahip olması gereken nitelik ve özelliklerinin yani vergileme ilkelerinin belirlenmesi önem arz etmektedir (Aksoy, 1998: 221). Tarih boyunca çeşitli teorisyenler vergileme ilkeleri konusunda çalışmış ancak genel kabul görmüş ilkelerin geliştirilmesi noktasında Adam Smith ve Adolph Wagner öne çıkmaktadır. Smith’e göre vergiler dört ilkeye göre tasarlanmalıdır. Bu ilkeler; eşitlik, belirlilik (kesinlik), uygunluk ve iktisadilik ilkesidir.

Eşitlik ilkesi; aynı zamanda adalet ilkesi olarak da adlandırılmakta olup, bireylerin elde ettikleri gelirle orantılı şekilde vergi ödemelerini ifade etmektedir. Belirlilik (Kesinlik) ilkesi; tüm bireylerin vergileme süreci hakkında tam bilgiye sahip olmasını ifade etmektedir. Uygunluk ilkesi; her verginin vergiye uyumun yükseltilmesi amacıyla yükümlü tarafından en uygun zamanda ve koşullarda alınmasını ifade etmektedir. İktisadilik ilkesi; vergilerin tarh ve tahsil masraflarının mümkün olan en az şekilde olması gerektiğini ifade etmektedir (Pehlivan, 2015: 144-145).

Wagner’e göre ise vergileme ilkeleri, mali ilkeler, iktisadi ilkeler, adaletin sağlanmasına yönelik ilkeler ve teknik ve idari ilkeler olmak üzere dört grup altında toplanmaktadır. Mali ilkeler içerisinde yeterlilik(verimlilik), esneklik ve istikrar ilkeleri, iktisadi ilkeler içerisinde uygun vergi kaynağı ve uygun vergi türü ilkeleri, adaletin sağlanmasına yönelik ilkeler içerisinde genellik, eşitlik ve nispilik ilkeleri, teknik ve idari ilkeler içerisinde belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleri yer almaktadır. Wagner’e göre vergileme ilkeleri aşağıda yer alan tablodaki gibi özetlenebilir.

Tablo 1. Wagner'in Vergileme İlkeleri

Mali İlkeler	Yeterlilik (Verimlilik) İlkesi: Kamu harcamalarının kamu gelirleri ile karşılanmasıdır. Esneklik İlkesi: Vergilerin konjonktürel değişimlere karşı uyum sağlayabilecek nitelikte olmasıdır. İstikrar İlkesi: Vergi kanunlarının mümkün olduğunda daha az değiştirilmesidir.
İktisadi İlkeler	Uygun Vergi Kaynağı: Vergini elde edildiği kaynaklar itibarıyla bozucu bir etki yaratmadan uygun bileşimin oluşturulmasıdır. Uygun Vergi Türü: Vergi türünün vergileme amaç ve fonksiyonlarına uygun tasarlanmasıdır.
Adaletin Sağlanması Yönelik İlkeler	Genellik İlkesi: Verginin ödeme gücüne sahip tüm gerçek ve tüzel kişilerden alınmasıdır. Eşitlik İlkesi: Vergilerin elde edilen gelir ile eşit orantılı olmasıdır. Nispiyet İlkesi: Vergi yükünün yükümlünün kişisel özellikleri dikkate alınarak dağıtılmasıdır.
Teknik ve İdari İlkeler	Belirlilik İlkesi: Vergilendirme sürecinin yanlış anlaşılmaya neden olmayacak şekilde açık ve kesin olmasıdır. Uygunluk İlkesi: Verginin yükümlü için en uygun zaman ve koşullarda tahsil edilmesi durumudur. İktisadilik İlkesi: Vergilerin tarh ve tahsil masraflarının mümkün olan en az şekilde olması durumudur.

Kaynak: Wagner, 1883: 307-316; Şenyüz, 1993: 209; Turhan, 1993: 195-208; Edizdoğan ve diğerleri, 2012: 238-239.

Tarih boyunca çoğu araştırmacının ilgisini çeken vergileme ilkeleri içerisinde genel kabul gören Smith ve Wagner'in vergileme ilkelerinden de anlaşılacağı üzere, devletin görevleri konusunda birbirlerinden farklı bakış açılarına sahip kişiler farklı görüşler ortaya koymaktadır. Ancak vergileme ilkeleri konusunda günümüzde yaşanan gelişmelerle birlikte en çok önem kazanan ilkeler, vergilemede adalet ve etkinlik ilkeleridir (Edizdoğan ve diğerleri, 2012: 240). Adalet ve etkinlik kriterleri yanında kabul gören diğer ilkeler ise tarafsızlık, açıklık, istikrar ve kanunilik ilkesidir.

Vergilemede adalet ilkesi; ekonominin işleyişinin sağlanmasının yanında gelir dağılımında meydana gelen adaletsizlikleri gideren ve bireylerin ödeme güçlerini dikkate alan bir vergilemenin yapılmasıdır (Karaş, 2020: 102). Vergilemede etkinlik ilkesi; ekonomide optimum kaynak dağılımını yani Pareto etkinlik koşullarını sağlayan vergilerin uygulanmasıdır (Karaş, 2020: 96). Pareto etkinlik, bir ekonomide hiç kimsenin refahını azaltmadan en az bir kişinin refahının artırılmasının mümkün olmadığı durumu ifade etmektedir (Kirmanoğlu, 2007: 68). Vergilemede tarafsızlık ilkesi; vergilerin piyasanın işleyişini bozmayacak şekilde düzenlenmesini ifade etmektedir. Vergilemede açıklık ilkesi; vergi ile ilgili düzenlemelerin herkes tarafından anlaşılabilir açık bir şekilde yapılmasıdır. Vergilemede istikrar ilkesi; vergi ile ilgili yapılan düzenlemelerin sık sık değiştirilmemesini, düzenli ve istikrarlı olmasını ifade etmektedir. Vergilemede kanunilik ilkesi; vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin yalnızca kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılabilmesini ifade etmektedir (Edizdoğan ve diğerleri, 2012: 259-262).

Bahsedilen bilgilerden hareketle çalışmada, çalışmanın ortaya çıkış amacına uygun şekilde kanunilik ilkesi üzerinde durulmuş ve kanunilik ilkesi ile ilgili detaylı bilgi aşağıda verilmiştir.

2. Kanunilik İlkesi

Vergilemede kanunilik ilkesi, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunsuz vergi olmaz anlayışından hareketle yalnızca yasama organı tarafından ve kanunla konulabilmesi, değiştirilebilmesi ve kaldırılabilmesini ifade etmektedir (Edizdoğan ve diğerleri, 2012: 260). Bir başka tanıma göre ise, vergileme ile ilgili düzenlemelerin gerek şekli gerekse maddi anlamda kanunla yapılması, devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, kişisel olmayan ve yasa koyucu tarafından anayasada belirtilen usullere uygun olarak çıkartılan kanunlar ile kullanılması, verginin kanuna uygun ve doğru alınması durumudur (Gerçek ve diğerleri, 2014: 90-91).

Vergilemede kanunilik ilkesi, bireyler üzerine mali yük getirilmesi, değiştirilmesi ve kaldırılması kapsamında hukuk devleti gereği anayasal bir güvence sunarken, aynı zamanda da vergiden doğan yükümlülük ve vergi ile ilgili yöntemlerin yasal bir zeminde işlenmesini sağlamaktadır (Gerçek ve diğerleri, 2014: 91). Sağlanan bu hukuki güvence ile birlikte yürütmenin keyfi ve sınırsız şekilde vergi alanında bir yetkiye sahip olmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır (Karakoç, 2013: 1265). Çünkü bu ilkenin vergileme ile ilgili yalnızca bir kanunun

çıkartılmasının yeterli olmadığı, bununla birlikte vergilemenin konu, matrah, yükümlü, oran, muafiyet ve istisna, alt ve üst sınır gibi vergilemenin temel unsurlarını da açıkça belirlenmesini gerektirmektedir (Öncel ve diğerleri, 2006: 14). Dolayısıyla yükümlü ve devlet arasındaki somut bir ilişkiden hareketle meydana gelen vergi, bu ilke gereği yasal hükümler çerçevesinde ele alınıp incelenmektedir (Karaş ve Karaş, 2020: 29).

Vergileme ile ilgili yürütme organının keyfi uygulamalarının önüne geçilmesi amacıyla hemen hemen her ülkede hukuki bir güvence sağlanması amacıyla anayasalarında düzenlemeler yer almaktadır. Bu durum Türkiye için de geçerlidir. Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşundan günümüze anayasal tarihine bakıldığında yalnızca 1921 Teşkilat-ı Esasiye Kanunu'nda vergileme ile ilgili bir düzenlemenin yapılmadığı görülmektedir. Ardından 1924 Anayasası 85. maddede "vergiler ancak kanunla salınır ve alınır" hükmü ile anayasal güvence altına alınmıştır. Sonrasında ise 1961 Anayasası yürürlüğe girmiştir. Bu anayasada ise 61. maddede düzenleme yapılarak vergilemede genellik, mali güç ve kanunilik ilkelerine yer verilmiştir. Son olarak ise 1982 Anayasası yürürlüğe girmiş ve "Vergi Ödevi" başlığı altında 73. maddede düzenleme yapılmıştır (Gerçek ve diğerleri, 2014: 89-90). Buna göre (1982 Anayasası, 1982);

• "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

• Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

• Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

• Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."

Madde metnine bakıldığında vergilemede genellik, mali güç, adalet ve kanunilik ilkelerini düzenlediği görülmektedir. Ayrıca 1982 Anayasası'nda 1961 Anayasası'nda düzenlenen vergilemede genellik, mali güç ve kanunilik ilkelerinin korunduğu da görülmektedir.

3. Ek Mali Yükümlülük Kavramı ve Niteliği

Çalışmanın ortaya çıkış amacına uygun şekilde ek mali yükümlülüğün vergilemenin kanunilik ilkesi açısından değerlendirilebilmesi için öncelikle ek mali yükümlülük kavramına teknik açıdan bakılması ve hukuki niteliğinin ortaya konulması daha doğru olacaktır. Buradan hareketle bu bölümde ek mali yükümlülük kavramının tanımı yapılarak, niteliksel açıdan vergi ile farkları ortaya konulmaya çalışılmıştır.

3.1. Ek Mali Yükümlülük Kavramı

Dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla ithalat, ihracat veya dış ticaretle ilgili diğer işlemler üzerine konulan vergi ve benzeri yükümlülükler dışındaki eş etkili mali yükler ek mali yükümlülük olarak adlandırılmaktadır (Gerçek, 2020: 203). Geniş anlamda ek mali yükümlülük, devletin egemenlik gücünü kullanarak zora dayalı şekilde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden farklı olarak, sadece ithalat, ihracat ve dış ticaret işlemleri üzerinden ülke ekonomisi yararı gözetilerek alınan, gümrük vergilerine nazaran tarife dışı bir niteliğe sahip olsa da fiyatlara yansımaları yoluyla tarife benzeri etkiler yaratan koruyucu nitelikte bir dış ticaret vergisidir (Özer, 2009: 7). Ek mali yükümlülük geçmişte ağırlıklı olarak İthalatta Korunma Önlemleri kapsamında kullanılırken, günümüzde ise Avrupa Birliği (AB) üzerinden ithal edilen bazı menşeli ürünlere karşı kullanılmaktadır (Selen, 2020: 167). AB ile imzalanan gümrük birliği anlaşması kapsamında üçüncü ülkelerle yapılacak olan ticarete ortak gümrük tarifesi uygulanmaktadır. Ancak AB, Türkiye'nin taraf olmadığı serbest ticaret anlaşmaları imzalayabilmektedir. Bu durumda AB'nin serbest ticaret anlaşması imzaladığı bir ülkeden ithal ettiği üründen gümrük vergisi alınmamakta ve dolayısıyla gümrük birliği bölgesine serbest dolaşıma girmektedir. Serbest dolaşımda olan bu eşya, sonrasında yine gümrük vergisiz Türkiye'ye girebilmektedir. Eğer üçüncü ülkeden ilgili eşya doğrudan Türkiye'ye ihraç edilmiş olsaydı ortak gümrük tarifesi üzerinden vergilendirilmesi gerekmektedir. İşte bu nedenden dolayı AB ile Türkiye arasında Türkiye aleyhine ticaret sapması ortaya çıkmaktadır. Ticaret sapması ise iki açıdan Türkiye

için olumsuz durum ortaya çıkarabilmektedir. Birincisi, AB üzerinden dolaylı olarak gümrük vergisiz şekilde Türkiye'ye giren eşya, yerli sanayi üzerinde ciddi zarar ve zarar tehdidi yaratabilmektedir. İthal eşya ile yerli eşya arasında fiyat farklılığı ortaya çıkmakta ve bu durumda talep ithal eşyaya kaymaktadır. Bunun sonucunda yerli eşyanın satış miktarı düşmekte ve kapasite azaltımına gidilmesi söz konusu olabilmektedir. İkincisi ise, eşyanın doğrudan Türkiye'ye gelmesi durumunda ortak gümrük tarifesi üzerinden alması gereken vergi gelirinden mahrum kalması durumudur. Bu olumsuz etkilerin ortadan kaldırılabilmesi için bu kapsamdaki eşyalara ek mali yükümlülük getirilebilmektedir. Buradan hareketle ek mali yükümlülüğün amaç ve kapsamı şu şekilde ifade edilebilir (Gerçek, 2020: 203):

- Korunma önlemleri kapsamında ülke ayrımı gözetmeksizin serbest ticaret anlaşması hükümlerinin uygulanması sonucu Türkiye aleyhine ortaya çıkan farklılıkların giderilmesi,
- Gümrük Kanunu 55/3. maddesine istinaden Türkiye aleyhine ticari yasak, kota, tarife vb. engellemelerde bulunan ülkelere mütekabiliyet ilkesi kapsamında ek yükümlülüklerin uygulanması,
- Belirli bir ürünün belirli bir amaç için kullanılmasının önlenmesi.

İthalatta yaşanan ani artışlar aynı zamanda ülke ekonomisi açısından dış açık verilmesi, döviz talebinin artması sonucu döviz kurlarında artışların meydana gelmesi gibi birtakım olumsuz etkiler de yaratabilmektedir. Bu açıdan da korunma önlemleri kapsamında dış ticaret işlemlerinden olan ithalat üzerine ek mali yükümlülük getirilebilmektedir. Ek mali yükümlülüğün yasal dayanağını 1982 Anayasası'nın 167/2 maddesine dayanılarak çıkartılan 2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun oluşturmaktadır. İlgili kanunun amaç ve kapsam başlığına bakıldığında "Dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler konulması ve kaldırılması, bu yükümlülüklerle ilişkin esasların tespit edilmesi ve oluşan fonların kullanılması bu Kanun hükümlerine göre yürütülür." ifadesi yer almaktadır. Bahsedildiği üzere serbest ticaret anlaşmaları hükümleri kapsamında Türkiye aleyhine ortaya çıkabilecek olumsuz durumların ortadan kaldırılması ülke ekonomisinin yararı olarak yorumlanabilir. Bunun için de ilgili işlem ve eşyalara ek mali yükümlülük konulabilmektedir.

3.2. Ek Mali Yükümlülüğün Niteliği

Dünyada yaşanan küreselleşme nedeniyle ticari anlamda ulusal sınırlar ortadan kalkmış ve dünya uluslararası alanda tek bir pazar haline gelmiştir. Özellikle 1944 Bretton Woods görüşmeleriyle başlayan ve ardından 1980'li yıllarda neoliberal politikalarla birlikte hız kazanıp 1995 yılında Dünya Ticaret Örgütü (DTÖ)'nün kurulması küreselleşmenin dış ticaret üzerindeki etkileri olarak ifade edilebilir. Bununla beraber ülkeler arasında gerek ekonomik bütünleşme gerekse de ikili ticaret anlaşmaları da yapılmaktadır. Tüm bu gelişmeler ülkelerin dış ticaret üzerindeki vergilendirme yetkisini uluslararası alanda kısıtlamaktadır. Ülkeler yapmış oldukları anlaşmalar ve katılmış oldukları uluslararası kurumlar nedeniyle gümrük vergileri üzerinde değişiklik yapma noktasında bağlayıcı hükümlere tabidirler. Bu bağlayıcı hükümler altında ülkeler ekonomik, sosyal ve mali birtakım nedenlerle ithalata konu bazı mallar üzerine ek mali yükümlülük getirebilmektedir (Hacıköylü, 2014: 22). Çünkü uluslararası ticarete düzenleyici kurum olan DTÖ'ye üye olabilmek için ekli anlaşmaların imzalanması ve bu anlaşmalardaki hükümlere uyulması gerekmektedir. Bu hükümler doğrultusunda üye ülkelerde uluslararası ticaretin serbestleştirilmesi amaçlanmakta ve korumacılığın yalnızca gümrük tarifeleri yoluyla gerçekleştirilmesi istenmektedir. Bir sonraki yılda uygulanacak gümrük tarifeleri ise her üye ülke tarafından ilgili yılın başında resmi olarak ilan edilmekte ve bu listeyle bağlı kalınmaktadır. Yıl içerisinde ilan edilen listede herhangi bir değişiklik yapılmak istenmesi durumunda katı ve uzun süren prosedürler benimsenmiştir. Ancak ülkelerin karşı karşıya kaldığı zor durumlarda ani hareket edebilmesi için de kaçış maddesi (escape clause veya pressure valves) gibi birtakım istisnaların kullanımı üye ülkelere izin verilmektedir. Bu istisnalar ise hemen hemen her ülkenin anayasalarında kendine yer bulmuştur. Bu istisnalardan birisi de ek mali yükümlülük uygulamasıdır.

Ek mali yükümlülüğün tanımından da görüldüğü üzere aslında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden farklılaştığı ifade edilebilir. Vergi Usul Kanunu (VUK) 1. maddesinde

kanunun 2. maddesinde yazılanların kanun kapsamında olmadığı belirtilmektedir. VUK 2. maddesinde ise “Gümrük ve Tekel Vergileri” başlığı düzenlenmekte olup, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin bu kanuna tabi olmadığı, 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 242. maddesi hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir.

VUK’un ilgili hükmü gereği hangi vergilerin Gümrük Kanunu’na tabi olduğuna bakılırsa 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 8. maddesinde gümrük vergilerinin tanımı “ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümü” şeklinde tanımlanmaktadır. Devamında 9. ve 10. maddelerde ithalat vergileri ve ihracat vergilerinin tanımı yapılmaktadır. Buna göre “ithalat vergileri, eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükler ile tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergiler ve diğer mali yükler” şeklinde tanımlanmaktadır. Yani ek mali yükümlülükler 5911 sayılı kanun değişikliğiyle ithalat vergilerinin tanımı içerisinde alınmış ve ek mali yükümlülüğün ithalat sırasında tahsil edilmesinden hareketle, teknik açıdan gümrük vergilerinin tabi olduğu usul ve hükümlere tabi olduğu ifade edilebilir. Ek mali yükümlülüğün vergilerden farkının ortaya konulması, konunun daha iyi değerlendirilebilmesi açısından yararlı olacaktır. Vergilerin konusu belirlenirken daha genel olarak belirlenmektedir. Gümrük vergisi tanımı içerisinde alınan ek mali yükümlülüğün konusunu ise kararname ile düzenlenen ve ilgili kararnamede belirlenen şartlara uyan ithale konu eşyalar oluşturmaktadır. Gümrük vergileri açısından bakıldığında ise gümrük vergilerinin yine daha genel bir konuyu kapsadığı yani tüm ithalat işleminden oluştuğu görülmektedir. Yani ek mali yükümlülüğün konusunun daha özel ve dar kapsamlı olduğu ifade edilebilir. Amaçları açısından incelendiğinde ise vergilerin genel konuluş amacının kamu harcamalarının finansmanı yani mali amaçlı olduğu ifade edilmekle birlikte, sosyal ve ekonomik birtakım amaçlar nedeniyle de vergi konulabilmektedir. Ancak ek mali yükümlülüğün konuluş amacı mali amacın dışında tamamen ülke ekonomisinin ve yerli sanayinin korunmasıdır. Bu sebeple bu noktalardan vergilerle ek mali yükümlülüklerin ayrıştığı söylenebilir. Aynı zamanda ek mali yükümlülüklerle ilgili çıkarılan 2018/11799 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararında yer alan düzenlemelere bakıldığında, ek mali yükümlülüklerin tarife dışı yani gümrük vergileri dışında bir mali yükümlülük olduğu ifade edilebilir.

4. Ek Mali Yükümlülüklerin Kanunilik İlkesi Kapsamında Değerlendirilmesi

Türkiye’de vergilemeye ilişkin temel esaslar Anayasa ile belirlenmektedir. Bahsedildiği üzere 1982 Anayasası 73. maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır hükmü yer almaktadır. Bu hüküm doğrultusunda Türkiye’de vergileme yetkisinin yasama organına ait olduğu görülmektedir. Kuvvetler ayrılığı gereği yürütme ve yargı organlarının ise kural olarak vergi koyma yetkisi bulunmamaktadır. Çünkü vergileme, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini ilgilendiren bir olaydır. Bu nedenle temel hak ve özgürlükler noktasında bir düzenleme yalnızca kanunla gerçekleştirilebilmektedir.

Dış ticaret işlemlerinden alınan ek mali yükümlülüklerle ilgili düzenleme yapma yetkisi de 2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile yürütme organına devredilmektedir. 2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun’un ilk üç maddesi aşağıdaki şekildedir.

• “Madde 1 - Dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesini sağlamak amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler konulması ve kaldırılması, bu yükümlülüklere ilişkin esasların tespit edilmesi ve oluşan fonların kullanılması bu Kanun hükümlerine göre yürütülür.

• Madde 2 - Cumhurbaşkanı bu Kanun kapsamındaki konularda düzenlemeler yapmaya yetkilidir.

• Madde 3 - İthalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine konulan ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları Cumhurbaşkanı kararında gösterilir.”

2976 Sayılı Kanunun 3. maddesine bakıldığında ek mali yükümlülük koyma yetkisi Cumhurbaşkanına bırakılmaktadır. Bu durum, Anayasa 73. maddesinde yer alan hüküm dikkate alınarak değerlendirildiğinde Anayasaya aykırı olmaktadır. Bu haliyle vergi ve benzeri

yükümlülükler yalnızca kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılmalıdır. Ancak yine Anayasa'da yer alan 167/2. maddeye bakıldığında "Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir." hükmü yer almaktadır. Bu ifadeden hareketle ek mali yükümlülükler vergi ve benzeri yükümlülüklerden farklı anlam yüklendiği görülmektedir. Dolayısıyla Anayasa 167/2. madde kapsamında 2976 sayılı kanun çıkartılmış ve ek mali yükümlülüklerle ilgili düzenleme yetkisi Cumhurbaşkanına devredilmiştir. Bu açıdan değerlendirildiğinde ise ek mali yükümlülüklerin kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmadığı ifade edilebilir. Çünkü dış ticaret işlemlerinin son derece teknik konuları içermesi nedeniyle yaşanan ekonomik gelişmeler ile teknolojik ilerlemelerin ortaya çıkardığı zorluklara karşı ekonomik politikalarla uyumlu hızlı şekilde düzenleme yapılması gerekmektedir (Doğrusöz, 1985, s.75). Bahsedildiği üzere genel kural olan gümrük vergilerinin kullanılmasının uluslararası anlaşmalar nedeniyle hem katı prosedürlere tabi olması hem de daha uzun süreç alması nedeniyle ticaret sapmasının ortaya çıkardığı yerli sanayi üzerindeki olumsuz etkiler ile hazinenin vergi kaybına uğramasının engellenebilmesi için hızlı bir şekilde önlemin alınması gerekmektedir. Aynı zamanda ilgili madde hükmü gereği ek mali yükümlülüklerin yalnızca dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenebilmesi amacıyla alınması ek mali yükümlülüklerin kapsamını da daraltmaktadır. Bunun için de yürütme organına ek mali yükümlülük noktasında verilen yetkinin anlaşılabilir olduğu ifade edilebilir.

Ayrıca yürütme organına yani Cumhurbaşkanına ek mali yükümlülük koyma yetkisinin verilmesinin ardında birtakım sosyo-ekonomik gerekçeler de bulunmaktadır. Ekonomide yaşanacak ani ve beklenmeyen değişimlere karşı anında önlem alabilmek için yürütmeye yetki verilmektedir. Çünkü çağdaş demokratik ülkelerde parlamentoların işleyiş usullerine bağlı olarak kanun çıkarmanın zaman alması, özellikle dış ticaret alanında gerekli tedbirlerin hızlı ve etkin şekilde alınması gerektiğinden bu durumu engellemekte ve ülkenin sosyo-ekonomik dengeleri için zararlı sonuçların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir (Tekbaş, 2009: 108; Gerçek ve Bakar, 2017: 12).

Ek mali yükümlülüklerde amaç dış ticaretin ülke yararına düzenlenmesi olsa da bu durumun hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik gibi ilkelere aykırılık taşıyıp taşımadığı da diğer bir tartışmalı durumu oluşturmaktadır. Vergilemede hukuki güvenlik ilkesi, vergi kanunlarının, düzenleyici işlemlerin ve yargı kararlarının hem mükellef hem de idare açısından bir güvenlik oluşturmasıdır (Gürdal ve Ekeryılmaz, 2018: 206). Kavramda geçen güvenlik ifadesi ise vergi ile ilgili kanunların belirli olması ve geçmişte olan işlemlere uygulanmaması durumunu ifade etmektedir. Vergilemede hukuki güvenlik ilkesi belirlilik, kıyas yasağı ve geriye yürümezlik ilkelerini kapsamaktadır (Çağan, 1982: 172). Öngörülebilirlik ilkesi ise vergi mükelleflerinin kendilerine uygulanacak vergi rejimleri hakkında bilgi sahibi olmalarını ifade eden ilkedir (Göker, 2013: 123). Ek mali yükümlülüğün tanımında da bahsedildiği üzere aslında ek mali yükümlülük ihracat veya dış ticaretle ilgili diğer işlemler üzerine konulan vergi ve benzeri yükümlülükler dışındaki eş etkili mali yüklerdir. Yine bahsedildiği üzere ek mali yükümlülük geçmişte ağırlıklı olarak korunma önlemleri kapsamında kullanılmasına rağmen, günümüzde serbest ticaret anlaşması ve gümrük birliği kapsamında ticaret saptırıcı işlemlerin engellenebilmesi amacıyla uygulanmaktadır. Nitekim 22/06/2018 tarihli resmi gazetede yayımlanan 2018/11799 Sayılı Bazı Ürünlerin İthalatında Ek Mali Yükümlülük Tahsili Hakkında Karar'da bu durum açıkça görülmektedir. İlgili karara göre, bazı ülkeler menşeli eşyaların AB ülkeleri üzerinden serbest dolaşıma sokularak ve bu kapsamda Türkiye'ye getirilerek Türkiye aleyhine ortaya çıkan tarife farklılıklarının giderilmesi amaçlanmaktadır. Böyle bir durumda acil önlem alınmaması yine bahsedildiği üzere hem yerli sanayi üzerinde hem de hazinenin vergi gelirleri üzerinde olumsuz etki yaratabilmektedir.

Bilindiği üzere dış ticaret işlemleri pazar araştırması sürecinden başlayıp ilgili malın gümrükleme işlemlerinin tamamlanmasıyla son bulan uzun bir süreci kapsamaktadır. Devlet ise dış ticaret işlemleri kapsamında sürece gümrükleme aşamasında dahil olmaktadır. Gümrük işlemleri 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na göre beyan esasına dayanmaktadır. Bu nedenle yükümlü, eşyanın

gümrüğe gelmeden hemen önce vereceği özet beyan ile devleti haberdar etmektedir. Gümrüğe gelen eşya ile ilgili gümrük prosedürleri işletilmekte ve nihai olarak gümrük vergisi ve diğer mali yükümlülüklerin tahsil edilmesi veya teminat gösterilmesi sonucu eşyanın serbest dolaşıma girmesiyle süreç tamamlanmaktadır. Gümrük vergisi ve diğer mali yükümlülüklerin tahsili için Gümrük Kanununda herhangi bir süre öngörülmemektedir. Ancak gümrük beyan süreci içerisinde tahsil işlemlerinin de tamamlanması gerekmektedir. Dolayısıyla denizyolu ile gelen eşyalarda 45 gün, diğer yollarla gelen eşyalarda 20 gün içerisinde vergi ve mali yükümlülüklerin tahsil edilerek gümrük beyan sürecinin tamamlanması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında ek mali yükümlülük ile ilgili kararların geriye yürümezliği konusu da açıklık kazanmaktadır. Çünkü alıcı ile satıcı arasında pazarlık süreci ile gümrük işlem sürecinin tamamlanması arasındaki zaman dilimi kısa olabileceği gibi uzun bir zaman dilimini de kapsayabilmektedir. Bu durumun tespit edilmesinin veya ispatının güç olduğu aynı zamanda da suistimale yola açabileceği de açıktır.

Öngörülebilirlik ilkesi kapsamında ek mali yükümlülük değerlendirildiğinde ise Türkiye'nin bir yıl boyunca hangi ülke menşeli hangi eşya için uygulayacağı gümrük vergisi oranları ilgili yılın başında resmi gazete taviz listesi olarak ilan edilmektedir. Yine Türkiye'nin yaptığı serbest ticaret anlaşmaları ile gümrük birliği anlaşmasının koşulları da açık şekilde ulaşılabilmektedir. Aşırı artan ithalat nedeniyle yerli sanayinin zarar görmesi ve ülke çıkarları doğrultusunda mütekabiliyet esas kapsamında korunma önlemi olarak ek mali yükümlülük uygulanabilmektedir. Ancak bu durum nadiren gerçekleşmekte ve ülke yararı gözetilmektedir. Diğer durumda yani serbest ticaret anlaşması veya gümrük birliği kapsamında ticaret saptırıcı bir eylemin gerçekleşmesi durumunda ise yükümlü zaten bilgi sahibi olmak durumundadır. Çünkü üçüncü ülke menşeli bir malı üçüncü ülkeden getirmesi durumunda tabi olacağı tarife oranı belirlidir. Yani menşe tespiti ile ilgili durum hakkında bilgi sahibi olabilecektir. Bu nedenle aslında daha pazar araştırması veya pazarlık sürecinde yükümlünün bu durumla ilgili tüm araştırmaları yaparak bilgi sahibi olması olağandır.

Ek mali yükümlülük koyma yetkisinin yürütme organına bırakılmasının kanunilik ilkesine aykırı olup olmadığı konusunda literatürde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bulutoğlu (1976), yürütme organına vergilendirme noktasında verilecek yetkinin, ekonomide yaşanacak ani ve beklenmedik değişimlere karşı uygulanacak kısa vadeli iktisat ve maliye politikasının bir gereği olduğunu ifade etmektedir (Bulutoğlu, 1976: 5-6). Çağan (1982), kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanmasının çağdaş demokratik ülkelerde yaşanan gelişimle ters düşeceğini ileri sürmektedir (Çağan, 1982: 109-110). Bu açıdan bakıldığında vergilendirme yetkisinin yürütme organına belirli konularda devredilmesinin kanunilik ilkesi açısından herhangi bir aykırılık teşkil etmediği ifade edilmektedir.

Oktar (1997), ek mali yükümlülüklerin vergi benzeri yükümlülük olduğunu ve gerek Anayasada gerekse de 2976 sayılı kanunda ek mali yükümlülük kavramının tanımının yapılmaması ve aynı zamanda ek mali yükümlülüklerin nevi ve miktarının saptanmayarak doğrudan yürütme organına devredilmesinin kanunilik ilkesine aykırılık oluşturduğunu ifade etmektedir (Oktar, 1997: 174-179). Tekbaş (2009), 2976 sayılı kanunun Anayasa'nın 167/2. maddesini tekrarladığı, bu durum her ne kadar ekonomik açıdan gerekli olsa da 2976 sayılı kanunun, konulacak yükümlülüklerle ilgili belirli unsurların yer alacağı şekilde yeniden düzenlenmesinin vergilendirme ilkelerine uygunluk sağlaması açısından yerinde olabileceğini ifade etmektedir (Tekbaş, 2009: 123). Bozkurt (2011), ek mali yükümlülük konusunda yürütme organına vergilendirme yetkisinin devrinin vergilemenin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturduğunu ifade etmektedir (Bozkurt, 2011: 144). Göker (2013), Anayasanın 167/2. maddesinde yer alan ek mali yükümlülük kavramının geniş anlamda vergi kavramına atıf yapıldığını ve vergi kanunlarının vergilerin konu, matrah, yükümlü, oran, muafiyet ve istisna gibi temel unsurlarını belirtmesi gerektiğinden gerek Anayasa 167/2 gerekse 2976 sayılı kanunun 3. maddesinde yer alan ek mali yükümlülük koyma yetkisinin yürütme organına devrinin kanunilik ilkesiyle bağdaşmayacağını ifade etmektedir (Göker, 2013: 119-120).

Nitekim 2976 sayılı kanun kapsamında yürütme organına ek mali yükümlülük getirme noktasında verilen yetkinin, vergilemenin kanunilik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine iki adet başvuruda bulunulmuştur. Buna göre Anayasa Mahkemesi'nin 1984/6 Esas Sayılı ve 1985/1 Sayılı kararında, gelişmekte olan ülkelerde mal ve hizmet ihracatındaki artış hızının

düşük olmasına karşılık, kalkınmanın sağlanması için gereken ithalatın artış hızının daha yüksek olması nedeniyle ortaya çıkan dış ticaret açığı için acil ve etkili önlemler alınmasının zorunlu olduğu ifade edilmektedir. Bu kapsamda da gelişmekte olan ülke statüsünde olan Türkiye’de de dış ticaret alanında karşılaşılan güçlüklerin aşılmasında acil ve etkili önlemlerin derhal alınmasının gerekli olduğundan ve Anayasa 167. maddesinde yürütme kuruluna yetki verilebileceğinin öngörüldüğünden hareketle, 2976 sayılı kanunun Anayasa’ya aykırılık teşkil etmediği yönünde karar vermiştir. Aynı zamanda ilgili kararda ek mali yükümlülük konulmasının, onun nevi ve miktarının saptanması anlamına geldiği bu nedenle de nevi ve miktarı belli olmayan bir yükümlülüğün konulamayacağı ifade edilmektedir. Ancak ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa, bunun nevi ve miktarının saptanmasında, ek mali yükümlülüklerin önceden neler olduğunun sayılmasına olanak olmaması ve dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesinin sağlanabilmesi gibi nedenlerle yürütme organına yetki verilebileceğini de belirtmektedir (Anayasa Mahkemesi, 1985).

4458 Sayılı Gümrük Kanunu’nun 3. maddesinin 5911 sayılı kanunla değişikliğe uğrayarak “ve mali yükleri” ibaresinin eklenmesinin Anayasa’nın 73. maddesine aykırılık oluşturduğu nedeniyle Anayasa Mahkemesine bir başka iptal başvurusunda bulunulmuştur. Buna göre Anayasa Mahkemesi 2011/109 Esas Sayılı ve 2012/145 Sayılı Kararı’nda gümrük vergileri tanımının içerisine diğer eş etkili vergiler ve mali yüklerin de dahil edilmesinin ek mali yükümlülüklerin de gümrük vergilerinin tabi olduğu usul ve esaslara göre işletilmesinin amaçlandığı ifade edilmektedir. Bu sayede de ek mali yükümlülükler için hak arama yolları, tahsil usulleri ve zamanaşımı gibi konularda ithalat vergileriyle birlikteliğin sağlanmış olacağı belirtilmektedir. Bununla birlikte ek mali yükümlülüklerin ithalat vergileri tanımının içerisine alınmasının ek mali yükümlülükler vergi niteliğinin kazandırmadığı da ifade edilmektedir. Buradan hareketle ek mali yükümlülüklerin nitelik ve içerik bakımından vergilerden farklılaştığı ve ithalat vergileri kavramı içerisine alınsa bile vergi niteliği kazanmadığı gibi nedenlerden dolayı ilgili düzenlemenin Anayasa’nın 73. maddesine aykırı olmadığı yönünde oybirliği ile karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi, 2012).

Anayasa Mahkemesi kararlarından da anlaşılacağı üzere dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere acil ve etkili şekilde karar alınmasını gerektiren bir alan olması, ek mali yükümlülük kavramının Anayasa 73. maddesinde belirtilen “ve benzeri mali yükümlülük” kavramından farklılaştığı ve vergiden farklılaşması nedeniyle vergi niteliğine sahip olmadığı gibi nedenlerden dolayı ek mali yükümlülük koyma noktasında yürütme organına yetki verilmesinin vergilemenin kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmediği görüşü kanaatimizce ağır basmaktadır.

Sonuç ve Değerlendirme

Dış ticaret işlemleri sahip olduğu nitelikleri itibariyle anlık önlem alınıp uygulamaya geçilmesi gereken dinamik bir yapıya sahiptir. Ülke ekonomisi yararına olacak şekilde gerek yerli sanayinin korunması, gerek ticaret saptırıcı olaylar nedeniyle ticaret hadlerinde kötüleşmenin önlenmesi ve hazinenin gelir kaybına uğramasının önüne geçilmesi, gerekse de günümüzde gelişmekte olan ülkelerin en önemli sorunları arasında yer alan dış açığın kapatılması noktasında ithalatın kısıp ihracatın teşvik edilebilmesi için anlık tedbir alınıp uygulanmalıdır. Bu noktada yaşanacak gecikmeler ülke ekonomisi üzerinde ciddi zararlar oluşturabilmektedir. Bu nedenle dış ticaret işlemleri üzerinde ek mali yükümlülük koyma yetkisinin yürütme organına bırakılması anlaşılabilir bir durumdur. Çünkü çağdaş demokratik devletler de doğal kanun yapma yoluyla getirilecek vergilerin uygulanması zaman alabilmektedir. Ayrıca dış ticaretin ülke ekonomisi üzerine yaratacağı olumsuzluklara karşı korumacılık politikasının uygulanabilmesi de mümkündür. Ancak günümüzde ülkelerin gerek uluslararası kuruluşlar gerek se de ikili ticaret anlaşmaları kapsamında temel olarak gümrük vergileri yoluyla korumacılık uygulayabileceği hükmü bulunmaktadır. Gümrük vergileri yoluyla korumacılık ise gerek prosedür açısından gerekse de zaman açısından oldukça katı bir yapıda düzenlenmiştir. Bu nedenle de ülkeler dış ticaret nedeniyle ortaya çıkan olumsuzluklar kapsamında hızlı ve kesin bir önlem almak için ek mali yükümlülük gibi birtakım istisnai kaçış klostları ya da emniyet valflerine sahiptir. Aynı zamanda bu noktada yapılan başvurular sonucunda ek mali yükümlülüklerin yürütme organına devredilmesinin kanunilik

ilkesine aykırılık teşkil etmediği yönünde Anayasa Mahkemesi kararları da bulunmaktadır. Sonuç olarak dinamik bir yapıya sahip dış ticaret işlemleri üzerine ülke ekonomisi yararına ek mali yükümlülük getirilmesi yetkisinin yürütme organına devredilmesinin kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmediği ifade edilebilir.

Kaynakça

- Akdoğan, A. (2011). *Kamu maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoy, Ş. (1998). *Kamu maliyesi*. (3. baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Anayasa Mahkemesi (1985, 11 Ocak). E.1984/6 ve K.1985/1 sayılı karar. Ankara: Anayasa Mahkemesi.
- Anayasa Mahkemesi (2012, 11 Ekim). E.2011/109 ve K.2012/145 sayılı karar. Ankara: Anayasa Mahkemesi.
- Bozkurt, N. (2011). İthalat sürecinde tahsil edilen ek mali yüklerin hukuksal anlamı. *Mali Çözüm*, 107, 137-146.
- Bulutoglu, K. (1976). *Türk vergi sistemi*. (5. Baskı). İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Doğrusöz, B. (1985). Vergilendirme yetkisinin yasama ve yürütme organları arasında bölüşümü. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 6(1-3), 65-76.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., & Gümüş, E. (2012). *Kamu maliyesi*. (4.baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın.
- Gerçek, A. (2020). *Dış ticaret işlemleri ve vergilendirilmesi*. Bursa: Ekin Basım Yayın.
- Gerçek, A., & Bakar, F. (2017). Vergilemede kanunilik ilkesi açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile bakanlar kuruluna yetki verilmesinin değerlendirilmesi. *International Journal of Public Finance*, 2(1), 7-26.
- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E. U., & Asa, S. (2014). Vergilemenin anayasal temellerinin çeşitli ülkeler açısından karşılaştırılması ve Türkiye için çıkarımlar. *AÜHFİD*, 63(1), 81-130.
- Göker, C. (2013). Dış ticaret işlemlerine konulan ek mali yükümlülüklerde öngörülebilirlik ilkesi üzerine bir deneme. *Ankara Barosu Dergisi*, 2013(1), 115-124.
- Gürdal, T., & Ekeryılmaz, Ş. (2018). Vergilemede hukuki güvenlik ilkesinin Danıştay kararları ışığında incelenmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 13(2), 205-226.
- Hacıköylü, C. (2015). İthalat sırasında ödenen vergiler ve diğer mali yükümlülükler: Türkiye ve cep telefonu ithalatı. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 21-36.
- Karakoç, Y. (2013). Anayasal vergilendirme ilkeleri üzerine bir değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(Özel Sayı), 1259-1308.
- Karaş, E. (2020). *Refah iktisadi bağlamında optimal vergi arayışı: Türkiye örneği*. Bursa: Ekin Basım Yayın.
- Karaş, G., & Karaş E. (2020). Vergileme tekniği açısından anti-damping vergisinin incelenmesi. *Vergi Raporu*, 245, 27-41.
- Kirmanoglu, H. (2007). *Kamu ekonomisi analizi*. İstanbul: Beta Basım Yayın.
- Nadaroglu, H. (1992). *Kamu maliyesi teorisi*. (8. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayın.
- Oktar, S. A. (1997). Vergi benzeri mali yükümlülükler ek mali yükümlülükler ve bir totolojik düzenlemenin analizi. *İ. Ü. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 37. seri, 155-189.
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2006). *Vergi hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özer, F. (2009). *Vergi hukukunda ek mali yükümlülükler*, Yayınlanmamış Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Pehlivan, O. (2015). *Kamu maliyesi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Resmi Gazete. (2018, 22 Haziran). 2018/11799 Sayılı Bazı Ürünlerin İthalatında Ek Mali Yükümlülük Tahsili Hakkında Karar.
- Selen, U. (2020). *Gümrük işlemleri ve vergilendirilmesi*. (10.baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın.
- Şen, H., & Sağbaş, İ. (2016). *Vergi teorisi ve politikası*. Ankara: Kalkan Matbaacılık.
- Şenyüz, D. (1993). Vergilemede istikrar ilkesi ve Türk vergi mevzuatı. *İ. Ü. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 35. seri, 207-216.
- Tekbaş, A. (2009). Vergi kanunlarının anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi: Türkiye değerlendirmesi. *Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396*.

Turhan, S. (1993). *Vergi teorisi ve politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası. (1982, 9 Kasım). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>, Erişim Tarihi: 15.03.2021.

Uluatam, Ö. (2012). *Kamu maliyesi*. Ankara: İmaj Yayınevi.

Wagner, A. (1883). *Finanzwissenschaft*. Leipzig.

Extended Abstract

Aim and Scope

States, from time to time, may interfere with the fundamental rights and independents of individuals while exercising their taxation-related authority. At this point, a number of constitutional principles have been developed in order to prevent arbitrary behavior of states in taxation. Undoubtedly, the most important of these principles is the principle of legality of taxation. In accordance with the principle of legality, taxes are imposed, changed or abolished only by law. However, due to a number of economic and social reasons, the taxation authority can be transferred to the executive body by the legislature. One of the important areas related to the delegation of authority is the field of foreign trade. It is important that foreign trade has a dynamic structure due to its nature and that regulations in this area are made without delay. At this point, in the second paragraph of Article 167 of the 1982 Constitution of the Republic of Turkey, there is a provision that the executive body may be authorized to make regulations regarding foreign trade and to impose and remove additional fiscal liabilities, other than taxes and similar liabilities, on foreign trade transactions. In line with the relevant provision, the Law No. 2976 on the Regulation of Foreign Trade was enacted on 02/02/1984. From this point of view, the issue of whether the transfer of regulatory authority regarding additional fiscal liabilities in the field of foreign trade with the relevant provision in the Constitution and the Law No. This situation constitutes the purpose of the study. In other words, within the scope of the study, it is aimed to determine the legal qualifications of additional fiscal liabilities and to clarify the discussions in the literature by evaluating them within the scope of the principle of legality in the constitution.

Methods

Within the scope of the study, whether the additional fiscal liabilities taken over foreign trade are in accordance with the principle of legality is technically examined. Then, the articles written on the subject were reached and the general trend was revealed as well as from which angle the literature approached the subject. Afterwards, the relevant decisions of the Constitutional Court are given. Finally, the legality of additional fiscal liabilities, both technically and in terms of the Constitution, is discussed.

Findings

There are various opinions in the literature about whether leaving the authority to impose additional fiscal liabilities to the executive body is against the principle of legality. Bulutoğlu (1976) and Çağan (1982) states that the authority to be given to the executive body at the point of taxation is a requirement of the short-term economic and fiscal policy to be applied against sudden and unexpected changes in the economy. Oktar (1997), Tekbaş (2009), Bozkurt (2011) and Göker (2013) states that additional fiscal liabilities are tax-like liabilities and that the definition of the concept of additional fiscal liability in both the Constitution and the Law No. 2976, and at the same time not determining the type and amount of additional fiscal liabilities and transferring them directly to the executive body constitutes a violation of the principle of legality. As a matter of fact, two applications were made to the Constitutional Court on the grounds that the authority given to the executive body to impose additional fiscal liabilities within the scope of Law No. 2976 was contrary to the principle of legality of taxation. According to the decisions of the Constitutional Court, the delegation of authority to the executive body in the regulation of additional fiscal liabilities does not constitute a violation of the principle of legality of taxation.

Conclusion

Foreign trade transactions have a dynamic structure that requires immediate action and implementation due to its characteristics. For the benefit of the country's economy, both to protect

the domestic industry, to prevent the deterioration in the terms of trade due to trade diversion events and to prevent the loss of income of the treasury, and to close the foreign deficit, which is one of the most important problems of today's developing countries, in order to reduce imports and encourage exports, it can be done instantly. precautions should be taken and implemented. Delays at this point can cause serious damage to the country's economy. For this reason, it is understandable that the authority to impose additional fiscal liabilities on foreign trade transactions should be left to the executive body. Because in modern democratic states, it may take time to apply the taxes to be brought through natural law making. In addition, it is possible to implement a protectionism policy against the negative effects of foreign trade on the country's economy. However, today, there is a provision that countries can apply protectionism mainly through customs taxes within the scope of both international organizations and bilateral trade agreements. Protectionism through customs duties, on the other hand, is regulated in a very strict structure in terms of both procedure and time. For this reason, countries have some exceptional escape clauses or safety valves, such as additional fiscal liabilities, in order to take a quick and definite measure within the scope of the negativities arising from foreign trade. At the same time, there are also Constitutional Court decisions stating that the transfer of additional fiscal liabilities to the executive body as a result of the applications made at this point does not constitute a violation of the principle of legality. As a result, it can be stated that the transfer of the authority to impose additional fiscal liabilities for the benefit of the country's economy on foreign trade transactions with a dynamic structure does not constitute a violation of the principle of legality.